



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10530.726286/2010-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.088 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2014
Matéria IRPJ - Omissão de Receitas
Recorrente FCC JACUIPE TERMOPLÁSTICOS, ADESIVOS E COMPONENTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Não desnatura a subvenção para investimento apenas o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário segundo projeto técnico aprovado perante o órgão estadual e a fruição do benefício fiscal. Se de um lado é razoável que se exija certa proporcionalidade entre os investimentos (a serem) realizados pelas empresas beneficiárias e os valores de subvenção recebidos, já que tais benefícios sugerem certa contraprestação do agente privado, não é menos razoável afirmar que não é possível exigir contemporaneidade entre estes (subvenção e investimentos). Tal assertiva é intuitiva em relação aos benefícios que envolvem ICMS, pois estes são fruídos em boa parte quando a unidade industrial está em pleno funcionamento (mediante a venda dos produtos industrializados) e, portanto, já realizou boa parte (senão todos) os investimentos prometidos ao ente público.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Francisco Alexandre dos Santos Limhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Segunda Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Salvador (DRJ/BA), assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo os autos de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar os lançamentos, descabe a alegação de nulidade.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indeferem-se os pedidos de diligência e perícia quando estas se revelam desnecessárias para o deslinde da matéria em julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FALTA DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

O crédito presumido do ICMS, quando não atrelado ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, é estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e deve ser computado no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

ISENÇÃO/REDUÇÃO DO IMPOSTO. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECEITA OMITIDA.

Incabível a recomposição do lucro da exploração em função de valores que deixaram de transitar pelo resultado contábil da empresa.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda autoriza o lançamento de ofício da multa isolada incidente sobre a diferença não recolhida.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS

Contribuição para o Programa de Integração Social PIS

Confirmada, quando da apreciação do lançamento principal, a ocorrência dos fatos geradores que deram causa aos lançamentos decorrentes, há que se dar a estes igual entendimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo, verbis*:

“Trata-se da impugnação de fls. 852/881, que contesta os autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 07/13), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL (fls. 14/19), à Multa Exigida Isoladamente por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada (fls. 22/25), à Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 27/34) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 36/43), todos lavrados em 23/12/2010, contra o contribuinte acima identificado, para a exigência de crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2007.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 45/50, parte integrante do auto de infração, informa o autuante que realizadas as intimações necessárias e suficientes, e tendo o contribuinte apresentado suas respostas, constatou, com base no art. 392, inciso I, do RIR/1999, a ocorrência de infração à legislação tributária referente a subvenções correntes para custeio ou operações recebidas no período, tendo em vista que:

a) o Governo da Bahia, através da Lei nº 7.025/1997 (regulamentada pelo Decreto nº 6.734/1997), autorizou o Poder Executivo a conceder crédito presumido de ICMS, ao mesmo tempo em que estabeleceu as alíquotas e o prazo de fruição desse benefício fiscal, não tendo estabelecido como condição para a fruição do benefício a aplicação efetiva e específica da subvenção em projetos de investimentos;

b) o contribuinte é beneficiário da subvenção fiscal, conforme estabelecido pelas resoluções do Conselho Deliberativo do PROBAHIA, citadas no presente Termo;

c) regularmente intimado, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 0001 (fl. 62), o contribuinte apresentou demonstrativo de apuração do benefício fiscal, bem como indicou as contas do Razão nas quais o benefício encontra-se escriturado, mas manteve-se silente quanto à efetiva e específica aplicação do referido benefício, de modo que considerado o Parecer Normativo PNCST 112/1978, tal benefício enquadra-se como Subvenção Corrente para Custeio ou Operação, devendo seus valores integrar o resultado operacional da pessoa jurídica e, por via de consequência, submeter-se à tributação;

d) analisando-se a contabilidade, constata-se que os valores subvencionados (crédito presumido de ICMS) foram contabilizados a crédito da conta “Reservas de Subvenção” e a débito da conta “ICMS a pagar” ou “ICMS a compensar”, não transitando em momento algum pelo resultado operacional do contribuinte, de forma

que há de se considerar que seus valores foram integralmente omitidos da apuração tributária;

e) após análise dos documentos obtidos no curso do procedimento fiscal e ante o exposto acima, foi constatada a ocorrência de omissão de receitas, uma vez que os valores subvencionados não foram oferecidos à tributação, e procedeu-se ao lançamento de ofício dos tributos devidos e dos acréscimos legais.

O contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 27/12/2010, via correio, e em 24/01/2011 apresentou impugnação, alegando, em síntese:

I) os autos de infração têm como único fundamento o entendimento de que o benefício fiscal recebido pelo impugnante, traduzido em crédito presumido de ICMS outorgado pelo Estado da Bahia, tem natureza de subvenção corrente para custeio ou operação, tendo o agente fiscal autuante baseado o seu trabalho no Parecer Normativo COSIT 112/1978, segundo o qual, para se caracterizar “subvenção para investimento” seria necessária “a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”.

II) os autos de infração não podem prevalecer, pois da correta interpretação do §2º do art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, conclui-se que as subvenções para investimento qualificam-se pelas seguintes características: intenção da pessoa jurídica de direito público de transferir capital para a iniciativa privada, visando o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; não vinculação da subvenção ao efetivo e específico investimento projetado; registro das subvenções como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos, ou ser incorporada ao capital social;

III) o Parecer Normativo COSIT nº 112/1978 não tem fundamento legal, eis que em desacordo com o que dispõe o art. 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, conforme atestam entendimentos doutrinários e jurisprudenciais transcritos nesta impugnação;

IV) foi uma das empresas pioneiras a se instalar no Estado da Bahia, após a criação do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia – PROBAHIA, firmado em 29 de setembro de 1997, por meio da sua Controladora, Protocolo de Intenções com o Governo do Estado (Doc. 04 fls. 931/938), e segundo esse documento a empresa se comprometeu a cumprir uma série de exigências de produtividade, de geração de empregos e de investimentos, tendo cumprido todos os compromissos assumidos junto ao Governo do Estado da Bahia, conforme comprova os documentos anexados (fls. 940/1092);

V) constaram no Protocolo de Intenções os motivos pelos quais o Estado da Bahia concedia o benefício, restando claro que se pretendeu realizar transferência de capital, por meio de subvenção de investimento (fl.856);

VI) as subvenções para investimento traduzem-se em transferências de capital, creditadas em reserva de capital e não contabilizadas nas contas de resultado do exercício (o impugnante discorre sobre o conceito de subvenção para investimento);

VII) restou comprovado, durante a auditoria fiscal realizada, que o impugnante classificou corretamente a subvenção para investimento, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal;

VIII) no caso em tela, a multa isolada é inexigível, pois nenhuma penalidade pode ser aplicada ao caso, eis que o crédito presumido de ICMS percebido deve ser classificado como subvenção para investimento e mesmo que assim não se entenda, é necessário ressaltar que, de qualquer forma, é indevida a aplicação em conjunto da multa de ofício e da multa isolada, verdadeira cumulação ilegítima de penalidade, sendo nesse sentido vasta e pacífica jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

IX) os valores exigidos de multa isolada alcançam um valor estratosférico, quase igualando a própria base de cálculo do imposto, tanto para o IRPJ como para a CSLL, não deixando dúvidas de que se está diante de multa com caráter confiscatório, o que é expressamente vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e confirmado pela jurisprudência citada;

X) a mesma argumentação referente ao conceito de subvenção para investimento, apresentada no início desta impugnação, merece ser adotada para afastar a tributação referente à Contribuição para o PIS e à COFINS, conforme atesta Acórdão nº 10708.738 da Sétima Câmara do Conselho de Contribuintes, ressaltando-se, ainda, que os valores referentes a crédito presumido de ICMS, enquanto subvenção para investimento, não podem ser considerados receita e, portanto, não se incluem nas bases de cálculo destas contribuições, conforme demonstra estudo de José Antonio Minatel, transcrito nesta impugnação;

XI) é beneficiário da redução do IRPJ, calculando este tributo com base no lucro da exploração. Desta forma, se estivesse correta a interpretação adotada na autuação (hipótese admitida unicamente para fins de argumentação), então os valores subvencionados deveriam ter sido incluídos no lucro operacional, sendo necessário recalcular o lucro da exploração e, tendo em vista que o lançamento não se operou desta forma, imprescindível a anulação dos autos de infração.

Ao final da sua impugnação, o contribuinte pede a anulação dos autos de infração; requer que, no mínimo, seja afastada a aplicação da multa isolada em conjunto com a multa de ofício ou, ainda, caso seja mantida a autuação que se proceda ao recálculo do lucro da exploração. Protesta, também, pela produção de todos os meios de prova em Direito admitidas, especialmente a juntada de documentos, diligências e a realização de perícia, esta com o objetivo de confirmar a correta contabilização da subvenção para investimento, para tanto formulando os quesitos, e, ainda protesta pela formulação de quesitos complementares e indica para isso assistente técnico.”

O acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação pelos motivos sintetizados na ementa descrita acima.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte alega, preliminarmente, nulidade da decisão *a quo* pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere à **(i)** caracterização do crédito presumido de ICMS do Estado da Bahia como subvenção para investimento; **(ii)** impossibilidade de aplicação de multa isolada por não recolhimentos de estimativas; **(iii)** inexigibilidade de PIS e COFINS; e **(iv)** necessidade de recomposição do Lucro da Exploração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele se toma conhecimento.

(i) Preliminares

Aduz a Contribuinte que a decisão recorrida é nula, pois indeferiu o pedido de perícia.

Sobre o tema, o acórdão recorrido entendeu que a perícia seria desnecessária para a solução do caso, conforme art. 18 do Decreto n.º 70.235/72, *verbis*:

“Quanto ao pedido de diligência e perícia, aventado na impugnação, deve-se observar que embora previsto no art. 16, do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal – PAF, verifica-se que, no caso presente, tanto a diligência quanto a perícia revelam-se inteiramente desnecessárias para o deslinde da questão a ser apreciada, ante a verificação de que constam nos autos todos os elementos para a formulação da livre convicção do julgador, em consonância com o art. 18 do Decreto n.º 70.235 de 1972, que regulou o Processo Administrativo Fiscal (PAF), nesses termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, **indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93). (Grifei)

Portanto, pelos motivos acima expostos, indefiro os pedidos de diligência e de perícia.”

Rejeita-se o pedido de nulidade por cerceamento do direito de defesa pelo fato de que o indeferimento do pedido de perícia foi motivado e possui embasamento legal. Ademais, fosse essencial para provar eventual direito da Contribuinte, esta poderia ter produzido total ou parcialmente tal prova, de per si, por meio de laudos técnicos e eventuais outros documentos trazidos aos autos.

(ii) Mérito

a. Caracterização do Crédito Presumido de ICMS como Subvenção para Investimento

Nos período de apuração objeto de fiscalização, a Contribuinte era beneficiária de crédito presumido de ICMS outorgado pelo Estado da Bahia, em virtude do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia (PROBAHIA), nos termos da Lei nº 7.025/97 e Decreto nº 6.734/97 do referido estado.

A contribuinte registrou a referida subvenção diretamente no patrimônio líquido, sem o trânsito em contas de resultado, por classificar o referido incentivo como subvenção para investimento.

A Fiscalização, por sua vez, entendeu que o referido benefício não estava vinculado a investimentos da Contribuinte, efetuando o lançamento sob o argumento de que tal incentivo se tratava, na realidade, de uma subvenção para custeio e não para investimento, devendo, portanto, ter sido reconhecido como receita no resultado e oferecido à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O acórdão recorrido manteve os lançamentos sob o fundamento de que a Contribuinte não teria comprovado que realizou a aplicação dos recursos provenientes do incentivo fiscal em investimentos para implementação ou expansão do empreendimento econômico. *Verbis*:

“Diante das considerações acima expendidas, observa-se que, para efeito de se caracterizarem como subvenções para investimentos e, assim, não constituírem receitas, além de outros requisitos, **os referidos recursos devem ser efetivamente aplicados na expansão empresarial**. As subvenções correntes, entretanto, constituem receita para os mesmos fins.

(...)

Portanto, por não terem as subvenções concedidas à impugnante pelo governo do Estado da Bahia natureza de subvenção para investimento, à égide da legislação tributária vigente, mas sim de subvenção para custeio, são normalmente tributadas pelo IRPJ, consoante o artigo 392 do RIR/1999, que determina a inclusão desses valores no lucro operacional.” (grifou-se)

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte sustenta que o benefício tem a natureza de subvenção para investimento, colacionando diversas decisões deste órgão julgador, no sentido de que os incentivos de ICMS, inclusive o concedido pelo Estado da Bahia, devem ser tratados como subvenção para investimento.

Pois bem.

Dispõe os arts. 392 e 443 do RIR/99 que:

“Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I – as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

(...)

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I – registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II – feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

Da leitura dos referidos artigos, depreende-se que o Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99) adota como regra que a subvenção para custeio deve ser reconhecida no resultado e, portanto, oferecida à tributação, enquanto que subvenção para investimento não deve ser computada na determinação do lucro real.

Em julgamento proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo n. 10283.005506/2003-91, do qual este Relator participou e acompanhou o voto condutor do acórdão respectivo (Ac. n. 9101-00.566), restou assentado que configura outorga de subvenção para investimentos, cumulativamente, a intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada (via reserva). *Verbis*:

“SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.

.....
Concluindo esta análise, em resumo resta claro o entendimento de que:

a) as transferências de recursos do Estado do Amazonas, realizadas com base na Lei Estadual n-2 1.939/1989, constituem subvenção para investimento, pois visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região;

b) a concessão do benefício, conforme o Decreto Estadual n. 12.814-A/1990, está condicionada a determinadas exigências documentais que indicam a intenção do Estado em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei;

c) as exigências legais, traduzidas pelos benefícios sociais, nada mais representam que a contraprestação do favor fiscal, pois não possuem o condão de fixar o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos, e

d) os recursos decorrentes da restituição do ICMS, devidamente contabilizados em conta de Reserva de Capital, estão de acordo com a condição estabelecida pelo referido § 22 do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/77.” (Processo nº 10283.005506/2003-91, Acórdão nº 9101-00.566 - 1ª Turma, Sessão de 17 de maio de 2010)

Naquela oportunidade não se discutiu a questão do emprego contemporâneo do valor subvencionado (investimento) ao recebimento da subvenção como condição para a não inclusão dos valores respectivos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, embora a leitura do voto condutor permita inferir o entendimento de que seria impróprio (não razoável) falar-se em **imediata** destinação dos recursos recebidos, excepcionado o requisito contábil mencionado.

Para solução do caso, portanto, cumpre perquirir **(a)** se tais requisitos estão presentes; e **(b)** se é necessário haver contemporaneidade entre o recebimento da subvenção e o investimento pelo contribuinte, conforme atestam a Fiscalização e o acórdão recorrido.

Os incentivos fiscais em referência foram concedidos pela Lei Estadual n. 7.025/97, nos seguintes termos:

“Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente nas operações efetuados por estabelecimentos industriais inscritos no cadastro do ICMS e sediados no Estado da Bahia.

§ 1º O crédito de que trata o caput deste artigo será concedido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

I - veículos automotores, bicicletas e triciclos, inclusive seus componentes, partes, peças, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados - pneumáticos e acessórios:

a) até 75% (setenta e cinco por cento) do imposto incidente, nos 5 (cinco) primeiros anos de produção;

b) até 37,5% (trinta e sete inteiros e cinco décimos por cento) do imposto incidente, do sexto ao décimo ano de produção;

II - calçados e seus componentes, bolsas, cintos e artigos de malharia: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente durante o período de até 20 (vinte) anos de produção;

III - móveis: até 90% (noventa por cento) do imposto incidente durante o período de até 15 (quinze) anos de produção.

IV - fiação e tecelagem: até 90% (noventa por cento) do imposto incidente durante o período de até 15 (quinze) anos de produção;

V - confecções: até 90% (noventa por cento) do imposto incidente durante o período de até 15 (quinze) anos de produção.

§ 2º O crédito presumido não alcança as operações relativas a substituição tributária.

§ 3º Nos casos de empreendimentos industriais habilitados pelo PROAUTO, de relevante interesse para o Estado, o crédito a que se refere o inciso I, do § 1º, deste artigo, poderá ser de até 100% (cem por cento) do imposto incidente nas operações.

Art. 4º O Poder Executivo regulamentará esta lei no prazo de sessenta dias contados da sua publicação.” (grifei)

O Decreto Estadual nº 6.734/97, regulamentando a matéria, arrolou diversas exigências para a fruição do benefício. Dentre tais exigências, citem-se as seguintes:

“Art. 1º. (...) § 5º Na definição dos quantitativos a que alude o parágrafo anterior deverá ser considerado, em relação ao estabelecimento beneficiário:

I - localização dentro das áreas de interesse estratégico para a economia do Estado;

II - quantidade de empregos, diretos ou indiretos, que o empreendimento possa gerar;

III - volume do investimento total do empreendimento;

IV - importância para a matriz industrial do Estado da Bahia dos produtos a serem fabricados.

*§ 6º Para fruição do benefício previsto neste artigo, os contribuintes fabricantes dos produtos listados nos incisos II e VIII do caput deste artigo, que apresentem **projeto de investimento** poderão ser enquadrados em uma das seguintes classes:*

I - classe I: 99% de crédito presumido, durante quinze anos de produção;

II - classe II: 95% de crédito presumido, durante quinze anos de produção;

III - classe III: 90% de crédito presumido, durante quinze anos de produção.

§ 6º-A. Para fins de enquadramento do benefício previsto no inciso X do caput deste artigo, em relação ao volume de investimento, a definição do percentual de crédito presumido observará os seguintes limites:

I - para investimento até R\$ 75.000.000,00 (setenta e cinco milhões de reais): até 70% (setenta por cento) de crédito presumido;

II - para investimento entre R\$ 75.000.000,00 (setenta e cinco milhões de reais) e R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais) : até 85% (oitenta e cinco por cento) de crédito presumido;

III - para investimento superior a R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais): até 95% (noventa e cinco por cento) de crédito presumido;” (grifei)

Do texto legal extrai-se que o incentivo fiscal somente é concedido (i) a empreendimentos considerados prioritários para o Estado do Bahia que (ii) estejam em processo de implantação, realocização, revitalização ou ampliação. Não se destina a qualquer empresa localizada no Estado ou ao financiamento de atividades já instaladas, mas somente àquelas que tenham projeto de desenvolvimento aprovado pelo Estado. Visa a incentivar a indústria e produção de bens expressamente selecionados pelo Poder Executivo em todas as regiões do Estado. Tais circunstâncias ficam ainda mais evidentes ao longo do regulamento (Decreto n. 6.734/97), *verbis*:

§ 7º O enquadramento em uma das classes dependerá da pontuação obtida de acordo com o índice de aderência do projeto à matriz de desenvolvimento industrial do Estado, que levará em consideração os seguintes critérios:

I - repercussão do projeto na geração de empregos diretos e indiretos e na multiplicação da renda;

II - capacidade de desconcentração espacial dos adensamentos industriais, favorecendo a regionalização do desenvolvimento;

III - integração e verticalização de cadeias produtivas e de comercialização, inclusive para o exterior;

IV - vocação para o desenvolvimento regional e sub-regional, em especial das regiões mais pobres;

V - grau de desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e de assimilação de novas tecnologias;

VI - responsabilidade da empresa quanto a aspectos de interesse social na comunidade em que pretenda atuar;

VII - prevenção do impacto ambiental do projeto e o relacionamento da empresa com o ambiente.”;

.....

§ 8º O contribuinte beneficiário do crédito presumido previsto nos incisos II e VIII do caput deste artigo, em substituição ao benefício concedido mediante resolução expedida até 31/12/2008, poderá optar pelo enquadramento previsto no § 6º, observando-se o seguinte:

I - o contribuinte deverá:

a) apresentar projeto de investimento superior a 35% (trinta e cinco por cento) da capacidade de produção em relação ao exercício anterior;

b) formalizar a opção de apropriação de crédito fiscal, em substituição ao incentivo do programa de que trata a Lei nº 7.024, de 23 de janeiro de 1997, nos termos do Decreto nº 10.972, de 18 de março de 2008;

c) firmar termo de acordo e compromisso com o Secretário da Fazenda e o Secretário da Indústria, Comércio e Mineração.”;
(grifou-se)

Tal como assentado pelo precedente da 1ª Turma da CSRF acima citado, os incentivos fiscais concedidos pelo Estado da Bahia “*têm por objetivo geral o desenvolvimento econômico do Estado, mediante a expansão e modernização da atividade econômica*”. Concedidos por atividade vinculada do agente público mediante procedimento específico em que aferida a capacidade e eficiência de cada empreendimento econômico segundo projeto próprio, tais incentivos promovem desenvolvimento regional mediante investimentos realizados para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos do Estado.

Em suma, a legislação estadual manifesta a intenção do Ente Público em transferir capital às pessoas jurídicas na forma de subvenção para investimento, manifestação esta *expressa* conforme disposto no Regulamento acima citado. Assim, não há como considerar que a renúncia fiscal seja somente para permitir aos beneficiários a recuperação de custos de sua atividade operacional, desvinculada do interesse público maior.

Analisando este mesmo benefício do Estado da Bahia, este Tribunal Administrativo, em mais de uma oportunidade, manifestou-se no sentido de que tal benefício possui natureza de subvenção para investimento e não custeio. Confira-se:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 IRPJ. LUCRO REAL. INCENTIVOS FISCAIS. EMPRÉSTIMOS SUBSIDIADOS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento de municípios no interior dos Estados do Ceará e **da Bahia**, consistentes em empréstimos subsidiados e **crédito presumido de ICMS, configuram subvenções para investimento**, notadamente quando presentes: i) a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimentos econômicos de interesse público; iii) o beneficiário da subvenção é pessoa jurídica constituída sob a forma de companhia; iv) a subvenção foi registrada em conta de reserva de capital; v) ocorreu aumento de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação das reservas ao seu capital. A conta de reserva de capital poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída. LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS. As subvenções para investimento não integram a receita bruta e, por conseqüência, não compõem o faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto inicial para apuração da base de cálculo da CSLL.” (Acórdão nº 1202-000.921. Primeiro Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Carlos Alberto Donassolo. Julgado em 05/12/2012)

No mesmo sentido:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005 REDUÇÃO DO ICMS A RECOLHER - SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO - NÃO-CARACTERIZAÇÃO Os **incentivos concedidos pelos estados da Bahia** e de Pernambuco, consistentes em redução do ICMS a recolher pela via do financiamento de longo prazo, com descontos pela antecipação, **ou do crédito presumido, cujos valores são mantidos em contas de reserva no patrimônio líquido, não se caracterizam como subvenção para custeio a que se refere a art. 392 do RIR/99.** O Parecer Normativo CST 112/78 faz interpretação em desacordo com o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79. LANÇAMENTOS DECORRENTES E MULTAS ISOLADAS - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS) as mesmas razões de decidir aplicáveis ao litígio principal. Afastadas as exigências de IRPJ e CSLL, os ajustes nas bases de cálculo das estimativas tornam-se indevidos e, portanto, são indevidas as multas isoladas aplicadas por insuficiência de recolhimentos mensais.” (Acórdão nº 107-09492. Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. Relator Luiz Martins Valero. Julgado em 17/09/2008)

Não desnatura a subvenção para investimento apenas o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário segundo projeto técnico aprovado perante o órgão estadual e a fruição do benefício fiscal.

Se de um lado é razoável que se exija certa proporcionalidade entre os investimentos (a serem) realizados pelas empresas beneficiárias e os valores de subvenção recebidos, já que tais benefícios sugerem certa contraprestação do agente privado, o que, se diga, não é objeto de acusação fiscal, não é menos razoável afirmar que não é possível exigir contemporaneidade entre estes (subvenção e investimentos). Tal assertiva é intuitiva em relação aos benefícios que envolvem ICMS, na medida em que estes são fruídos em boa parte quando a unidade industrial está em pleno funcionamento (mediante a venda dos produtos industrializados) e, portanto, já realizou boa parte (senão todos) os investimentos prometidos ao ente público.

No caso, ao invés de alegar de forma lacônica que *“nesse caso, a considerar o Parecer Normativo COSIT 112/1978, tal benefício fiscal enquadra-se como SUBVENÇÃO CORRENTE PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO, devendo seus valores integrar o resultado operacional da pessoa jurídica e, por via de consequência, submeter-se à tributação”*, incumbiria à Fiscalização demonstrar, alternativamente, (i) que o benefício fiscal foi utilizado sem a indispensável autorização formal do Estado ou (ii) que os investimentos prometidos ao ente estatal não foram realizados pelo contribuinte beneficiário ou (iii) que o benefício fiscal concedido é bastante desproporcional aos investimentos comprometidos com o Estado, descaracterizando sua natureza originária, conforme exame do projeto submetido à apreciação do Poder Público local.

Ausente citada prova, e atendidos aos demais requisitos acima citados para caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimento, impõe-se reconhecer a improcedência dos lançamentos.

b. Impossibilidade de cobrança cumulativa da multa isolada e da multa proporcional

A improcedência das multas de ofício isoladas decorre ainda de outro fundamento.

Segundo corrente jurisprudencial majoritária, cujos fundamentos ora se adota como razão de decidir, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido, ementas de v. acórdãos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10680.005834/2003-12, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Acórdão 105-139794)

No mesmo sentido:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10665.001042/99-48, Ac. 108-133750, Rel.: Marcos Vinícius Neder de Lima)

No mesmo sentido:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (CSRF,

10140.001362/2002-47, Ac. 107-133806, José Henrique Longo)

No mesmo sentido:

IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (CSRF, Primeira Turma, Ac. 103-124926, Rel.: José Carlos Paussuelo, Processo n. 10280.009389/99-26)

Também é entendimento assente em seara administrativa o de que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal.
Verbis:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)

Do exame dos autos, verifica-se que os lançamentos de multas isoladas decorreram das infrações que originaram os próprios autos de infração de IRPJ e CSLL, estes já acompanhados da regular multa de ofício de 75% dos tributos lançados.

Nesse sentido, considerando-se a concomitância entre as penalidades de ofício, impõe-se o afastamento das multas isoladas aplicadas no caso.

(iii) Conclusão

Por todo o exposto, orienta-se voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho

Processo nº 10530.726286/2010-01
Acórdão n.º **1102-001.088**

S1-C1T2
Fl. 17

CÓPIA